



# 浅析我国税务行政复议制度的缺陷与完善

涂倩筠

(厦门大学法学院, 福建厦门 361005)

**[摘要]** 税务行政复议制度是保护纳税人权利的重要手段之一, 随着多年的发展, 该制度也不断成熟, 但仍存在较多缺陷, 不仅在救济程序中设立了障碍, 复议的公正性和公信力也都有待提高, 针对现存的一些缺陷, 本文也试着提出了一些完善建议。

**[关键词]** 税务行政复议; 救济; 缺陷; 完善

税务行政复议制度是对纳税人进行救济的手段之一, 一般是“由上级税务机关对税收争议进行审查、裁决的程序, 是税务机关内部的一种自我审查监督制度”。税务行政复议制度是为了保障公民的合法权益、监督约束税务机关的行为、减轻法院税务诉讼的负担、提高处理税务纠纷的效率而建立的。然而因为该制度存在的缺陷, 使其目的的实现受到影响, 甚至会造成与其目的背道而驰的后果, 因此, 完善税务行政复议制度, 势在必行。

## 一、纳税人权利救济的必要

公民的合法的私有财产不受侵犯是宪法赋予公民的权利, 而国家征税也正是对私有财产权承认的一种体现, 正是因为钱不是自己的所以才需要“征”。国家税收的形成建立在确认公民的私有财产权的基础上, 是国家为了满足人民享受国家所提供的公共服务的要求, 依靠其公权力从公民私有财产中依照法律规定取走一部分而形成的。那么, 既然国家征税征的是他人的钱, 那么是否应该得到财产所有人的同意呢? 然而国家税收却以强制性、固定性、无偿性著称, 虽然从其本质上来说国家权力和法律的强制力的最终来源都是人民, 人民也通过纳税享受国家所提供的公共服务, 因此税收实质上也具有自愿性和间接偿还性。但在具体征收行为中体现的仍是强制性、无偿性。正是由于国家将私人财产转变为国家财政收入所采用的强制无偿方式, 以及国家本身所处的强势地位, 公民权利极易受到侵害。

虽然纳税是公民的义务, 是国家财政收入的主要来源, 关系到一个国家的国计民生、经济发展、国防建设等各个方面。但是公民的合法私有财产权同样重要, 只有在私有财产的刺激下, 公民才能不断的挖掘出新的创造力和竞争力, 创造出更多的社会财富, 经济发展才能永葆活力。所以国家要把握好税收与私有财产的界限, 处理好公平与效率的关系, 加强对私有财产的保护, 也只有保护私有财产才能保证税收的长期稳定。

而对私有财产权的保护在征税过程中即转化为对纳税人权利的保护, 是纳税人权利的真正来源, 正所谓“有权利就有救济”, 既然承认纳税人权利, 那么就应该提供救济, 而税务行政复议制度即是救济手段之一。

## 二、税务行政复议制度的缺陷

### (一) 救济程序中存在障碍

我国《税收征收管理法》第88条规定“纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时, 必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保, 然后可以依法申请行政复议; 对行政复议决定不服的可以依法向人民法院起诉。当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的, 可以依法申请行政复议, 也可以依法向人民法院起诉。”该法条的规定不仅体现了复议前置, 同时也反映了苛刻的复议前置条件, 阻碍了当事人寻求救济的步伐, 不利于对纳税人权利的保护。

### 1. 复议前置——对税务行政相对人寻求司法救济的阻碍

从该法条可以看出当事人对于税务机关的处罚决定、强制执行措施、税务保全措施不服的, 可以自由选择救济程序, 或行政复议或向法院起诉, 当然对行政复议不服的仍可向人民法院起诉。然而当纳税人、扣缴义务人、纳税担保人对于税务机关的征税决定不服时必须先依法申请行政复议, 对行政复议决定不服的才可以依法向人民法院起诉。该法条设立的本意是为了提高税款征收的效率, 毕竟征税任务繁重, 而诉讼耗费

的时间较长, 不利于税收争议的迅速解决, 也大大增加了法院工作量, 而且税务机关熟悉业务的专业人员也更有利于形成正确的裁决。

但是这一切优点都是建立在行政复议能够公正解决矛盾并能使税务行政相对人信服的基础上的, 否则, 即使先进行行政复议最后仍会走向行政诉讼之路, 这不仅不能节约资源、减轻法院负担, 而且拖延了当事人合法权益得到适当救济的时间, 正所谓“迟来的正义非正义”, 而我国行政复议的效率不高与公信力较低更使得行政复议成为纳税当事人寻求有力司法救济的障碍。况且纳税当事人本来就处于弱势地位, 那么在救济方面就更不应该剥夺其程序选择权, 不当将提高征税效率、降低法院工作量的重任压在让他们放弃程序选择权的基础上。

而且所谓的税务机关拥有更专业的人员一说, 我认为也有待考量, 虽然法官可能确实没有税务机关工作人员熟悉业务, 但法官在审理过程中完全可以征求非税务机关专业人士的意见, 同样能够精准地解决争议, 而很多税务机关的复议人员虽然确实是税务专业人员, 但他们对法律可能却不甚了解。

另外, 寻求司法途径解决争议并不会使税务机关丧失自我纠错的机会, 在判决未作出前税务机关仍可以自我纠错, 一旦纠正了错误, 纳税当事人一般也会撤回起诉, 所以说诉讼程序并不妨碍税务机关的自我纠错, 在某种程度上反而对其自我纠错起到了促进作用。

### 2. 复议的前置条件——对税务行政相对人寻求行政救济、司法救济的阻碍

法律规定纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时, 必须先依照税务机关的纳税决定缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保, 然后才可以依法申请行政复议。也就是如果不能缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保, 就没有办法提起行政复议, 而对于此类争议的行政诉讼又是以行政复议为前提, 所以, 可想而知, 如果税务机关的纳税决定确实有误而纳税当事人压根没法缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保, 那么他们就无法提起行政复议, 也就更不能提起行政诉讼, 这无疑是对纳税当事人受宪法保护的申诉权和控告权的剥夺, 有冤无处申, 税务机关的错误无法得到更改, 纳税人的合法权益无法得到保护。而且, 在一定程度上就会形成有钱人可以得到救济, 而穷人却丧失救济权利的极度不公平的局面, 这难道不是违背“法律面前一律平等”的宪法规定的昭然若揭的歧视吗?

虽然有些人认为这种方式可以在一定程度上使税款迅速入库, 防止不法人员通过复议来拖延税款的缴纳, 但是在复议期间或行政诉讼期间, 原则上是不停止具体行政行为的执行的, 因此税款的安全与申请复议并没有必然的联系。或者退一步说, 即使复议前置条件确实有一定保护税款安全的作用, 那么实现的代价是否也太大了? 比例原则又何在?

### (二) 复议水平有待提高

依据国家税务总局《全国税务行政复议应诉工作调查分析报告》的数据, 1994~2005年全国税务系统发生行政复议案件4300多件。这只是税务争议的一小部分, 争议频频发生, 但只有少数的案件进入税务行政复议程序, 而且是在存在复议前置的情况下, 这只能说明我国税务行政复议水平较低, 其应有的功能得不到发挥。

### 1. 行政复议机关缺乏中立性

真正公正的裁决应该是由与双方利益无关的中立的第三方做出, 然而由于行

政复议自我纠错的性质, 一般都是向上一级税务机关申请行政复

议,虽然是不同级的机关,但无论如何都处于同一系统之内,出于利益的考量,存在偏袒下级机关的可能。特别是对国家税务总局作出的具体行政行为不服的,向国家税务总局申请行政复议,这不正是与“任何人不得做自己案件的法官”的原则相违背吗?这又如何能让人相信裁决的公正性?如何让人们放心的将案件进行复议?

## 2.回避制度的空缺

我国在刑事诉讼、民事诉讼、行政诉讼中都设置了回避制度,但在行政复议中回避却成为空缺,虽然说复议机关与被复议机关本身可能就存在一些利害关系,可能会影响案件公正处理,但这是由其内部自我纠错的性质所决定的,我们不能因为这样就忽视更多可能的不公正的影响,放任与案件有利害关系或可能影响案件公正处理的税务复议人员参与案件的复议,比如复议人员或其近亲属是本案当事人或与本案有利害关系,抑或该人员是之前做出征税决定或处罚决定等的人,只要存在造成不公的可能我们就应该尽量避免,这也是程序正义的要求。

## 3.抽象行政行为审查困难,缺乏可操作性

依据《税务行政复议规则》第十五条规定,目前我国允许纳税人或其他当事人在对具体行政行为申请行政复议时,可一并向复议机关提出对该规定的审查申请:1) 国家税务总局和国务院其他部门的规定;2) 其他各级税务机关的规定;3) 地方各级人民政府的规定;4) 地方人民政府工作部门的规定。前款中的规定不包括规章。

无疑这是立法上的一项巨大的进步,当事人不仅可以通过行政复议纠正具体行政行为,同时也为抽象行政行为的纠正提供了可能,防止依据此抽象行政行为的损害纳税人合法权益的具体行政行为重复出现。但至于如何审查却只以“依法处理”概之,在实践中缺乏可操作性,而且要申请抽象行政行为审查首先要能够进入具体行政行为的复议程序,但正如之前所述,进入复议程序存在前置条件的阻碍,而且这是一种事后的审查,即在当事人认为自己合法权益受到损害申请复议之后才能申请审查。可以审查范围也有限,而且只是审查规定合不合法而不是合不

合理,因此审查仍受到较大制约。

## 三、完善税收行政复议制度的建议

首先,取消复议前置以及复议的前置条件的限制,给予当事人对于救济程序的选择权。国家要想充分实现行政复议的功能,靠的不是设置程序选择障碍,而应是提高税收行政复议机关本身的公正性、公信力和办案能力以及工作人员的专业素质。

其次,构建一个具有独立性的复议机构,为了避免出现税务机关之间包庇、偏袒现象的出现,复议机构应独立于税务机关而存在,可以设立为一个专门从事税务行政复议的独立的机构,或者也可以是设置在政府的法制机构内。除此之外还应保持复议工作人员的独立性,专门从事税务行政复议工作,不兼其他职务。

再者,建立税务行政复议的回避制度,税务行政复议人员或其近亲属是本案当事人或与本案有利害关系或有其它可能影响案件公正处理的情况时,该税务行政复议人员应该回避。

最后,要扩大对抽象行政行为审查的范围,将规章纳入可审查范围内,而且不仅要对其不合法的抽象行政行为进行审查,也要对其不合理之处进行审查,同时也应当允许税务行政相对人不附带具体行政行为的单独的就抽象行政行为申请审查,并应加强对抽象行政行为审查的具体规定。

作者简介:涂倩筠,1990年生,女,苗族,湖南怀化人,厦门大学法学院在读学生,本科,法学。

## [参考文献]

- [1] 刘剑文,熊伟.财政税收法[M].北京:法律出版社,第五版.
- [2] 全国税务行政复议应诉工作调查分析报告.国家税务总局行政复议处资料室,2007.

(上接第257页)

使项目在严格控制下实施。项目费用管理应建立并执行项目费用变更控制程序,包括变更申请、变更批准、变更实施和变更费用控制。只有经过规定程序批准后,变更才能在项目中实施。

在项目实施过程中,采用赢得值管理技术测定工程总承包项目的进度偏差和费用偏差,进行费用、进度综合控制,并根据项目实施情况对整个项目竣工时的费用进行预测。费用控制部门应不断地对认可的预计费和执行中实际发生的费用进行评价,即在设计、采购、施工、试运行各阶段对资源(费用)的实耗值(ACWP)和已完工作量的预算值(BCWP)定期进行比较,以评估和预测其费用的执行效果。

## (五) 风险管理

在项目实施阶段,包括创造项目产品过程(设计、采购、施工、试运行)和项目控制过程(质量,安全,费用,进度)中,都会有因管理不善或处置失当而出现严重影响项目目标实现的风险。这些风险主要来自项目管理组织自身。也有的可能来自于业主、分包商、供货商。以及

市场。如果业主聘请了项目管理机构,风险也有可能来自于项目管理机构,甚至还有可能来自于主管部门。相关部门要做好以上风险的定量和定性分析,并做好风险应对。

## 二、结论

本文主要从合同、勘察设计、采购、费用控制和风险管理几方面简单的介绍了风电EPC的相关事项,以及应注意的问题。风电EPC总承包工程项目建设是一个系统工程,做好工程建设任重道远,应强化工程项目管理工作,提高项目管理水平,确保项目质量和项目进度,控制投资成本,发挥投资项目效益。

作者简介:王晓剑,初级工程师。

## [参考文献]

- [1] 何孟龙.工程总承包模式在电力工程管理中的应用[J].湖北电力,2009.